

Audience publique du 8 août 2007

Recours formé par

Madame ..., ... (CH)

contre

une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

Vu la requête inscrite sous le numéro 21944 du rôle et déposée le 18 septembre 2006 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., avocat, demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 juin 2006 (n° C 12869 du rôle) portant rejet de sa réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003, émis à son égard le 16 février 2005 par le bureau d'imposition Luxembourg 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 décembre 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 janvier 2007 par Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie.

Au mois de février 2003, Madame ..., préqualifiée, de nationalité allemande, établit son domicile au Luxembourg et y exerça une activité salariée.

Par jugement de l'Amtsgericht Frankfurt du 24 juin 2003, le divorce fut prononcé entre Madame ... et son époux, Monsieur Ce jugement mentionne entre autres que les époux avaient vécu séparément au domicile conjugal à partir de décembre 2001 et que Madame ... avait quitté le domicile conjugal en avril 2002.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003, émis le 16 février 2005 par le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, Madame ... fut rangée, pour l'application du barème de l'impôt sur le revenu, dans la classe d'impôt 1A1.

Suite à la réclamation introduite le 23 mars 2005 par Madame ... à travers laquelle elle prétendait au bénéfice de la classe d'impôt 2, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », prit le 19 juin 2006 une décision (n° C 12869 du rôle) à travers laquelle il rejeta cette réclamation aux motifs énoncés comme suit :

« Nach Einsicht der am 23. März 2005 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Frau ..., mit Wohnsitz z.Z. in ..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003, ergangen am 16. Februar 2005, anfight;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführerin dadurch beschwert fühlt, weil das Steueramt sie in der Klasse 1A1 besteuerte;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass Art. 119, Ziff. 3 des Einkommensteuergesetzes vom 4. Dezember 1967 (LIR) die Klasse 2 vorbehält für:

a) Personen welche gemäss Art. 3 LIR zusammen veranlagt werden,

b) verwitwete Personen, deren Ehe durch Tod während einem der drei dem Steuerjahr vorhergehenden Jahre aufgelöst wurde,

c) geschiedene, von Tisch und Bett getrennt lebende sowie aufgrund einer Dispens des Gesetzes oder der Gerichtsautorität tatsächlich dauernd getrennt lebende Personen während der drei dem Steuerjahr vorhergehenden Jahre, wenn sie vor diesem Zeitraum und während fünf Jahren nicht in den Genuss dieser Bestimmung oder einer früheren ähnlichen Bestimmung gekommen sind;

In Erwägung, dass eine Zuteilung der Klasse 2 nach Art. 119, 3, litt. b LIR nicht in Betracht kommt, nach Art. 119, 3, litt. a LIR ebenfalls nicht, da nach Art. 3, litt. d LIR eine Zusammenveranlagung mit dem beschränkt steuerpflichtigen früheren Ehemann nur auf Antrag vorgenommen werden könnte, welcher nicht gestellt wurde;

In Erwägung, dass, insofern die Reklamantin am 24. Juni 2003 rechtskräftig geschieden wurde, ihr nach vorerwähntem Art. 119, Ziff. 3, litt. c die Klasse 2 für die Jahre 2004, 2005 sowie 2006 zusteht, jedoch nicht im Streitjahr;

dass, im Übrigen, einerseits kein Dispens eines Gesetzes oder einer Gerichtsautorität, getrennt zu leben, vorliegt;

dass andererseits die Trennung von Tisch und Bett eines Gerichtsurteils bedarf, welches aber nicht vorliegt;

In Erwägung, dass gemäß Art. 119 LIR zwecks Anwendung des Tarifs die Steuerpflichtigen in drei Klassen eingeteilt werden, wobei die Klasse 1A, laut Art. 119, Ziff. 2, folgende Personen begreift, soweit sie nicht Klasse 2 angehören:

a) die verwitweten Personen,

b) Personen, die unter den Voraussetzungen des Artikels 123 LIR in den Genuss einer Kinderermässigung kommen,

c) Personen, die zu Beginn des Steuerjahrs ihr 64. Lebensjahr vollendet haben;

dass im vorliegenden Falle bei der Besteuerung aufgrund von vorstehendem Art. 119, 2) litt. b die Klasse 1A1 zu Recht zuerkannt wurde;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde ».

Par requête déposée le 18 septembre 2006, Madame ... a introduit un recours contentieux visant le directeur comme partie défenderesse et concluant à son droit d'être rangée pour l'année d'imposition 2003 dans la classe d'impôt 2.

Dans les hypothèses où le législateur a admis la recevabilité des recours introduits par les justiciables particuliers agissant par eux-mêmes, les termes y visés sont à apprécier dans la mesure du possible de façon à dégager le sens dont l'expression a été souhaitée par son auteur, plutôt que de s'attacher au sens littéral des mots employés, le tout au bénéfice de considérations d'effet utile (trib. adm. 9 février 1999, n° 10771 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 470). En outre, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 455).

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

A la lumière des développements qui précèdent, il y a partant lieu d'admettre que le recours sous analyse est dirigé contre la décision directoriale précitée du 19 juin 2006, le directeur ayant été qualifié de partie défenderesse, et qu'il tend à la réformation de cette décision à travers la demande de ranger la demanderesse dans la classe d'impôt 2 au lieu de la classe 1A1.

Dans la mesure où ce recours a par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

La demanderesse expose que la communauté de vie avec son époux aurait cessé au plus tard en avril 2002 lorsqu'elle aurait quitté le domicile conjugal et que le divorce aurait été prononcé le 24 juin 2003. Elle estime qu'elle aurait dû être rangée dans la classe d'impôt 2 sur base de l'article 119 n° 3. c) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », au motif que le jugement de divorce du 24 juin 2003 et un

certificat afférent de l'Amtsgericht Frankfurt du 17 mars 2005 attesterait le fait de la séparation du couple depuis avril 2002 et que l'hypothèse d'époux vivant séparément rentrerait également dans le champ de l'article 119 n° 3. c) LIR.

La demanderesse conteste la condition retenue par le directeur d'une autorisation judiciaire préalable pour la séparation des époux en arguant qu'une telle procédure de prise d'un acte judiciaire préalablement à une séparation matérielle des époux dans le cadre de la procédure de divorce ne serait pas prévue en droit allemand, entraînant qu'elle aurait été dans l'impossibilité d'obtenir une telle ordonnance de la part de la justice allemande. La demanderesse soutient également que cette condition d'une autorisation judiciaire préalable aurait pour effet que tous les citoyens communautaires imposés au Luxembourg et soumis quant à leur divorce à une loi étrangère ne prévoyant pas un acte judiciaire autorisant préalablement une séparation de fait des époux se verraient désavantagés par rapport aux citoyens luxembourgeois ou communautaires divorcés sous le droit luxembourgeois qui auraient la possibilité de se procurer un tel acte judiciaire et que cette inégalité de traitement serait contraire au principe d'égalité de traitement consacré par le droit communautaire. Elle en déduit qu'un citoyen communautaire se prévalant d'une confirmation judiciaire *ex post* de sa séparation de fait de son conjoint avant le prononcé du divorce, obtenue dans le cadre d'une législation nationale ne prévoyant pas obligatoirement d'acte judiciaire préalable à la séparation, devrait ainsi être admis au bénéfice de la classe d'impôt 2. Elle précise que le droit allemand ne prévoirait pas d'ordonnance judiciaire autorisant une séparation de fait et que la simple déclaration du contribuable suffirait pour choisir entre une imposition collective avec l'époux ou une imposition individuelle.

La demanderesse affirme finalement qu'en tout cas les constatations d'un jugement émanant d'une juridiction d'un autre Etat membre, dont la législation ne prévoit pas une autorisation judiciaire de séparation d'époux, devraient être reconnues au Luxembourg dans le cadre de l'application de la législation fiscale.

Le délégué du gouvernement rétorque que la condition d'une dispense judiciaire de la communauté de vie constituerait une condition clairement inscrite à l'article 119 n° 3. c) LIR qui ne pourrait pas être qualifiée de discriminatoire à l'égard de la demanderesse. Il affirme ainsi que la question de l'obligation légale à la communauté de vie avec l'époux constitue une question étrangère au droit fiscal et dans le cadre de laquelle, conformément au droit international privé et au droit de la procédure civile, des dispositions légales et des décisions judiciaires étrangères sont à prendre en considération. Il renvoie ensuite au § 620 de la *Zivilprozessordnung* (ZPO) allemande pour relever que le droit allemand prévoirait une autorisation judiciaire de séparation. Il soulève encore la question si la demanderesse était dispensée par la loi allemande, en l'occurrence le § 1353 alinéa 2 du *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB) allemand, de son obligation à une communauté de vie, mais estime qu'il faudrait alors, au vœu de cette disposition, examiner à partir de quel moment l'échec du mariage était établi ou du moins à présumer.

La demanderesse réplique que le § 620 n° 5 ZPO prévoirait certes la mesure judiciaire de la « *einstweiligen Verfügung* », mais que celle-ci aurait une autre finalité tout à fait étrangère au droit fiscal. La demanderesse relève que le délégué du gouvernement aurait reconnu à bon droit que la dispense de cohabitation pourrait résulter de la loi sur base du § 1353 alinéa 2 BGB si l'échec du mariage est établi ou à présumer conformément au § 1566 BGB, lequel instaurerait une présomption irréfragable d'échec en cas de séparation de fait depuis un an et de demande de divorce commune ou acceptée par l'autre époux. Elle renvoie à la motivation du jugement de divorce du 24 juin 2003 qui retiendrait clairement l'échec de son mariage à partir de décembre 2001 du fait de la séparation de fait à cette date et du refus

des deux époux de reprendre la vie commune. La demanderesse réitère son argumentation quant à l'existence d'une discrimination contraire au droit communautaire en cas de refus de prise en compte du jugement de divorce du 24 juin 2003 et elle relève que le bureau de recette a imputé un trop-payé d'impôt sur le revenu de l'année 2005, normalement remboursable, sur la cote litigieuse d'impôt sur le revenu pour l'année 2003.

Le tribunal tient à préciser à titre liminaire qu'il y a lieu de vérifier en premier lieu si la demanderesse est à ranger dans la classe d'impôt 2 pour l'année 2003 par application de la loi luxembourgeoise, hypothèse dans laquelle le moyen de la demanderesse quant à la non-conformité de la loi luxembourgeoise au droit communautaire sera sans objet, avant d'examiner si, en cas de réponse négative à cette question, le refus de la classe 2 au vœu de la loi interne est conforme aux dispositions du droit communautaire.

L'article 119 n° 3 LIR dispose que « *la classe 2 comprend*

- a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3,*
- b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours de trois années précédant l'année d'imposition,*
- c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».*

Il est incontesté en cause que la demanderesse ne tombe pas dans le champ des hypothèses *sub a)* et *b)* de cette disposition et il y a lieu d'examiner dans un premier stade si la demanderesse peut rentrer dans les prévisions du point *c)* de cette disposition.

Or, force est de constater que l'article 119 n° 3. *c)* LIR s'insère dans le cadre du droit national relatif aux devoirs des personnes mariées et à la procédure de divorce et ne comporte pas de dispositions spécifiques quant aux procédures de divorce soumises à une loi étrangère. Ainsi, le droit luxembourgeois consacre à travers l'article 215 du Code civil à charge des époux un devoir de cohabitation qui subsiste tant que les époux n'auront pas été dispensés de ce devoir à travers une ordonnance judiciaire dans le cadre d'une procédure de divorce, sur base notamment des articles 268 ou 280 du Code civil, la loi luxembourgeoise ne prévoyant pas de dispense automatique de ce devoir de cohabitation par le seul effet de la loi. Au vœu de la loi prévue du 4 décembre 1967, l'application de l'imposition collective des époux est liée à la seule persistance du devoir de cohabitation consacré par l'article 215 du Code civil sans tenir compte d'une séparation de fait – hormis l'hypothèse spécifique de l'article 3, *d)* LIR - et l'extension de la classe d'impôt 2, de principe applicable aux époux imposables collectivement, aux personnes séparées de fait de leur conjoint est soumise à la condition supplémentaire que le devoir de cohabitation ait cessé, cette cessation devant être fondée en droit luxembourgeois sur une ordonnance judiciaire dans le cadre d'une procédure de divorce portant autorisation aux époux de résider séparément.

En l'espèce, la demanderesse a cependant été divorcée sous l'empire du droit allemand à travers le jugement prévisé de l'Amtsgericht Frankfurt du 24 juin 2003. Elle invoque les dispositions de droit allemand applicables à son divorce et estime ainsi que le droit allemand consacrerait à travers le § 1353 (1) BGB un devoir de cohabitation pour les époux, mais que le § 1353 (2) BGB lèverait cette obligation à charge d'un époux notamment en cas d'échec du mariage. Or, au vœu du § 1565 (1) BGB, un mariage aurait échoué lorsque la communauté de vie n'existe plus et s'il ne peut pas être supposé qu'elle soit rétablie par les

époux. Le § 1566 (1) BGB établirait de plus la présomption irréfragable d'un échec du mariage lorsque les époux vivent séparés depuis un an, que l'un des époux demande le divorce et que l'autre y consente, le § 1567 (1) BGB précisant encore que la communauté ne subsiste même plus lorsque les époux vivent séparément au domicile conjugal. Il paraît également que le § 620 ZPO prévoit une « *einstweilige Anordnung* » seulement sur demande afférente afin de régler des problèmes spécifiques relatifs à la séparation des époux, mais que l'accomplissement de cette procédure n'est pas requis pour que le devoir de communauté conjugale ne soit plus applicable.

Il est vrai que sur base des faits constatés par le jugement de l'Amtsgericht Frankfurt du 24 juin 2003 et du certificat de la même juridiction du 17 mars 2005, ensemble les textes susvisés du BGB, l'argumentation de la demanderesse suivant laquelle elle serait à considérer comme vivant séparée de son époux depuis décembre 2001, de sorte que son mariage serait à considérer comme échoué à partir de décembre 2002 et qu'à partir de ce moment elle ne serait plus tenue, par l'effet du § 1353 (2) BGB, au respect de son devoir de cohabitation prévu par le § 1353 (1) BGB, paraît plausible. Ainsi, dans la mesure où l'article 119 n° 3. c) LIR ne précise pas que la dispense du devoir de cohabitation devrait résulter de la loi luxembourgeoise, la demanderesse serait dans cette hypothèse à considérer comme ayant bénéficié à partir de décembre 2002 d'une dispense de cohabitation de la loi allemande applicable, de manière qu'elle aurait satisfait au 1^{er} janvier 2003 aux deux conditions cumulatives posées par l'article 119 n° 3. c) LIR, à savoir une séparation de fait de son époux et une dispense légale du devoir de cohabitation avec ce dernier, pour être rangée dans la classe d'impôt 2.

Dans la mesure cependant où la demanderesse n'a légalement établi ni le contenu des dispositions de droit allemand invoquées, ni leur interprétation et application dans le sens avancé par elle, le tribunal, appelé à appliquer d'office seulement le droit national et international applicable au cas d'espèce, ne saurait faire droit au recours de la demanderesse qu'après avoir fait vérifier le contenu du droit allemand applicable au cas d'espèce.

Dans ces circonstances, il y a lieu de nommer, avant tout autre progrès en cause, un expert avec la mission, telle que précisée au dispositif du présent jugement, de renseigner le tribunal sur le contenu des dispositions de droit allemand invoquées par la demanderesse.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours en réformation en la forme en tant que dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 juin 2006 (n° C 12869 du rôle),

au fond, avant tout autre progrès en cause, tous autres droits et moyens des parties étant réservés, nomme expert le professeur docteur Thomas RÜFNER, professeur de droit civil à l'Université Trèves, avec la mission d'examiner si, par application conjointe des §§ 1353, 1564, 1565, 1566 et 1567 BGB ou d'autres dispositions pertinentes de droit allemand, le mariage de la demanderesse était à considérer comme ayant échoué au 1^{er} décembre 2002 ou toute autre date et à partir de quelle date la demanderesse était dispensée de son devoir au maintien de la communauté conjugale avec son époux par simple application des dispositions légales prévues,

dit que l'expert prêtera serment à l'audience publique extraordinaire de la deuxième chambre du tribunal administratif du mercredi 26 septembre 2007,

invite l'expert à déposer son rapport écrit et motivé au greffe du tribunal administratif pour le 30 novembre 2007 au plus tard et à solliciter un report de cette date au cas où il n'arriverait pas à remettre son rapport dans le délai lui imparti,

dit qu'en cas de refus ou d'impossibilité d'accepter la mission, l'expert désigné sera remplacé à la requête de la partie la plus diligente par simple ordonnance du président du tribunal administratif ou du juge qui le remplacera, l'autre partie dûment convoquée,

ordonne à la demanderesse de consigner dans le délai d'un mois à partir de la notification du présent jugement la somme de 600 €(six cents euros) à titre d'avance sur les frais et honoraires de l'expert à la caisse des consignations et d'en justifier au tribunal,

met l'affaire pour fixation au mercredi 12 décembre 2007,

réserve les frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 8 août 2007 par le premier vice-président, en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER